

A. I. N° - 170623.0001/22-9  
AUTUADO - COMERCIAL ARAGÃO LTDA. - EPP  
AUTUANTE - SUELI SANTOS BARRETO  
ORIGEM - DAT METRO / INFRAZ VAREJO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 05.01.2024

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0254-05/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DESTAQUE DO IMPOSTO A MAIOR NOS DOCUMENTOS FISCAIS. A alegação defensiva de que a maioria dos produtos são isentos não favorece a tese defensiva, nesta infração, pois a cobrança do imposto se deu exatamente porque o contribuinte apropriou-se de crédito relativo a mercadorias cujas saídas subsequentes se encontram desoneradas. Infração caracterizada. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS INTERNA E INTERESTADUAL. Excluída uma nota fiscal, relativa a operação de aquisição feita dentro do Estado da Bahia, referente à Notas Fiscal n° 284809. Infração parcialmente elidida. 3. RECOLHIMENTO A MENOS. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. Dado o erro na atribuição da competência relativa aos débitos lançados, não há outro caminho, a não ser nulificar a presente infração, vez que não é possível alterar *in pejus* o demonstrativo sintético desta infração, por força do quanto disposto no art. 156 do RPAF/99. Infração nula. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 31/03/2022 (ciência em 11/04/2022, pelo DT-e), exige ICMS no valor histórico de R\$ 25.903,22, além de multa e dos acréscimos moratórios, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01 - 001.002.041: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais. ICMS: R\$ 8.852,56. Multa: 60%.

Infração 02 - 006.002.001: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. ICMS: R\$ 2.746,90. Multa: 60%.

Infração 03 - 007.021.004: Efetuou recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. ICMS: R\$ 14.303,76. Multa: 60%.

A autuada apresenta impugnação às folhas 81/95, mediante a qual contesta o presente lançamento, deduzindo as razões a seguir.

Preliminarmente, alega nulidade por ausência de documentação fiscal. Explica que pugna pela anulação do AI por ausência das formalidades legais e necessárias para a sua validade e eficácia. Isso porque, quando da sua apresentação (pela autoridade fazendária via DT-e), deveria estar acompanhado de todos os documentos fiscais, objeto da fiscalização, indispensáveis para a comprovação das ocorrências do fato gerador do tributo ou da penalidade aplicada, incluindo, a totalidade das planilhas de lançamentos fiscais elaborados pelo ilustre Fiscal Autuante, e das

provas necessárias à demonstração do fato articulado na autuação. Assevera que o autuante deixou de subsidiar o processo administrativo com todas as provas necessárias e suficientes para comprovação do suposto ato ilícito, tais como ausência das planilhas individualizadas contendo as informações dos produtos/mercadoria tributadas, a metodologia dos cálculos, a norma legal em que se fundamentou a incidência do imposto, a base de cálculos, a incidência dos juros, multas, etc.

Ainda em preliminar, alega nulidade por ausência de dupla visitação. Alega que, quando da autuação, a autoridade competente deveria observar o salutar critério da dupla visitação, a qual corporifica uma das finalidades institucionais da fiscalização, qual seja, a orientação dos empresários no cumprimento das obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias. Explica que o critério consiste na realização de duas visitas ao estabelecimento comercial, a primeira, para inspecionar o local e instruir o empresário sobre o que este deve fazer para sanar eventual irregularidade, fazendo as determinações respectivas, a segunda, para verificar se o empresário seguiu as instruções e, se for o caso, lavrar autos de infração para tantas quantas forem às irregularidades não sanadas. Entende que eventual notificação fiscal lavrada sem observância da dupla visita é nula de pleno direito, conforme dispõe o art. 3º, § 1º da IN da SIT, nº 99 de 23.08.2012, cujo texto transcreve.

Argumenta que, da documentação recebida pela autuada via DT-e, objeto desta autuação, não há informação suficiente sobre a comprovação da ocorrência do fato gerador, assim como da incidência do imposto, isso porque, dos documentos carreados aos autos, não se tem a informação acerca da confirmação do recebimento das mercadorias pela autuada, já que a simples menção de notas fiscais, não comprova que houve a circulação de mercadorias sujeitas a incidência do imposto.

Além disso, ressalta que a empresa autuada comercializa, em sua grande maioria, itens sujeitos a não incidência do imposto, isentas ou substituídas, portanto, faz-se necessária a comprovação da efetiva circulação das mercadorias, bem como a disponibilização, à autuada, das informações legais referentes ao fato gerador, alíquota do imposto, fundamentação legal, informações estas incompletas, o que dificulta a análise pela autuada, uma vez que não pode oferecer o contraditório porque não sabe em que se baseou o autuante ao aplicar a sanção via auto de infração.

Enfim, sem a correspondente documentação fiscal que deu ensejo a autuação, detalhando todas as circunstâncias que demonstrem de forma inequívoca a ocorrência ou não do fato gerador, conclui que não há como apresentar o devido contraditório e exercer o seu direito à ampla defesa, sem que tenha prejuízo, porque, não dispõe das informações necessárias e suficientes para esse fim.

No mérito, explica que a questão posta em tela cinge-se ao levantamento fiscal em que se aplicaram, em desfavor da impugnante, três autuações: **a primeira**, sobre o argumento que esta utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior no(s) documento(s) fiscal(is); **a segunda**, alega o fiscal que a autuada deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinada consumo do estabelecimento; **a terceira**, sobre o argumento de que efetuou o recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidas pelas microempresas e empresas de pequeno porte – simples nacional referentes as aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. Para isso, juntou o auto de infração, em que se pretende uma autuação no valor de R\$ 25.903,22, referente a ICMS no período entre 2017 a 2021.

Primeiramente, alega que todos os lançamentos foram realizados pelo contribuinte, entendendo estar devidamente correto, uma vez que comercializa produtos não sujeitos ao ICMS em decorrência da isenção, substituição tributária.

Alem disso, alega que diversos produtos relacionados pelo autuante estão com **alíquotas reduzidas** no período fiscalizado, exemplo de **leite líquido**, outras mercadorias acobertadas por **isenção**, exemplos **peixes, frutas, verduras**, outros **por substituição** onde o sujeito passivo pelo recolhimento do imposto são os fabricantes, distribuidores ou os importadores, conforme a lei dispuser, exemplos **café, queijos, óleos, doces**.

Destaca, ainda, que a **alíquota constante nos relatórios da autuação é de 18%**, para todas as mercadorias mencionadas, sem nenhum destaque, sem nenhuma redução a título de crédito, onerando, indevidamente a autuada com uma cobrança indevida.

Argumenta que o autuante não observou que as mercadorias lançadas nos relatórios, mesmo que sem fundamentação quanto ao método de cálculo, de incidência, parâmetros de juros, de multa, ausência de credito, são mercadorias sem a incidência do imposto, em decorrência das isenções, da substituição tributária, além da ausência da sistemática do crédito e débito do imposto, ou ainda, a verificação das mercadorias com redução de alíquota. Observa que a ausência dessas e outras informações nos autos, já mencionadas, faz com que a autuada enfrente dificuldades para fazer a sua ampla defesa.

Argumenta, ainda, que os valores apurados pelo fiscal, mediante análise da escrituração fiscal do contribuinte, não correspondem com a verdade, uma vez que, se todas as mercadorias comercializadas pela autuada e mencionadas pelo autuante como tributáveis, ainda assim deveria o autuante promover o abatimento levando em consideração os créditos decorrentes com a entrada das mercadorias no estabelecimento da autuada, bem como a possibilidade de existência de credito anterior na escrituração contábil e fiscal da autuada, fato este não levantado em nenhum momento pelo autuante, o que leva à ilegalidade da autuação, ou, no mínimo, à necessidade de se fazerem diligencias para sanear as lacunas que, se não levadas a efeito, a autuada será onerada ilegalmente.

Discorre acerca do princípio da não cumulatividade, explicando que, a cada alienação tributada de produto, o alienante registra como débito o valor incidente na operação, sendo tal valor uma obrigação do contribuinte, consistente no dever de recolher o valor devido aos cofres públicos estaduais ou distritais, ou compensá-lo com os créditos obtidos nas operações anteriores. Desta forma, afirma que não há como provar a observância desta técnica pelo fiscal, causando dúvidas e incertezas quanto ao lançamento do crédito tributário da forma como se apresenta, haja vista que não se faz presente nos autos os elementos que comprovem a sua legalidade, conforme determina a legislação de regência, inclusive, não se sabe se o fiscal observou o critério de exclusão da base de cálculo do imposto, quando da presença de mercadorias isentas ou sujeitas ao regime da substituição tributária. Outrossim, alega também que não se tem notícia de se o fiscal operou a compensação daquele imposto que foi devidamente recolhido pela autuada, ou ainda, se compensou daquele tributo recolhido antecipadamente pelo sujeito da operação, que no caso, seria o fabricante, se produto originado diretamente destes, ou dos seus distribuidores ou importadores, tudo, conforme dispõe a legislação. Ademais, também não há como saber se o autuante concedeu os créditos das operações e aquisições de mercadorias tributadas.

No que se refere especificamente à infração 01, alega que se faz necessário que o autuante refaça os seus relatórios para demonstrar a alíquota utilizada pela impugnante, o valor do credito que alega ser maior que o devido, e justifique qual a norma legal utilizada em sua fiscalização para justificar a autuação, sem essas informações entende que não consegue apresentar o contraditório de forma ampla e adequada. Nesse quesito, pontua que o relatório apresentado pelo autuante, apresenta tão somente uma tabela desprovida de informações com suas colunas ilegíveis, e outra que somente apresenta valores devidos, sem, contudo, apresentar nenhum cálculo, nenhuma informação que justifique a legalidade da autuação.

Quanto a infração 02, alega que a autoridade fiscal igualmente apresenta um relatório, contendo, supostamente a relação de alguns produtos, em que acredita se tratar de mercadorias para consumo. Defende ser necessária a comprovação dos fatos alegados, inclusive, por se tratar de

produtos, tipo vidro, que são incorporados ao imóvel, logo, contabilizados no ativo fixo da empresa.

Sendo assim, conclui que não há como prosperar uma autuação genérica, baseada tão somente em relatórios frios, contendo informações genéricas, desprovidas de comprovação contábil e específica sobre a sua destinação.

Destarte, sobre a infração 03, sustenta que igualmente não pode prosperar a exigência, por ausência de documentos para dar suporte a que a impugnante ofereça o contraditório e a ampla defesa, vez que os relatórios carreados não são suficientes para justificar o recolhimento a menor. Para isso, entende que seria necessária a demonstração dos valores recolhidos pela impugnante, a metodologia do cálculo, a demonstração da alíquota e a origem das mercadorias, assim como a sua destinação. Conclui, enfim, que resta comprometida a ampla defesa da impugnante, carente de informações para apresentação do contraditório, restando, e não seria diferente da forma como se encontra a autuação, obrigando-a a manusear uma impugnação carente de informações técnicas.

De mais a mais, e em apertada síntese, sustenta que as infrações apontadas não merecem prosperar, porque não estão amparadas com todos os documentos legais e informações necessários para a comprovação do suposto ato ilícito e das supostas ausências de recolhimento de ICMS, conforme mencionado nas autuações.

Discorre acerca da doutrina administrativista, especificamente, abordando os conceitos de anulação, revogação, e seus efeitos, ao tempo em que transcreve o enunciado das súmulas 346 e 473 do STF.

Discorre, ainda, sobre os princípios do contraditório, da ampla defesa e da legalidade, primados da garantia ao devido processo legal, constitucionalmente assegurado, reiterando que não recebeu todos os documentos necessários à análise das autuações que ora lhes são impostas, isso porque, o Fiscal deixou de apresentar todos os documentos necessários para a legalidade do referido auto de infração, uma vez que não disponibilizou a ordem de serviço que deu ensejo a demanda, os termos de abertura e encerramento, demais documentos comprobatórios das autuações, relatórios de cálculos, cópias das notas fiscais de modo a comprovar as mercadorias, sujeitas ou não ao regime da substituição tributária ou da antecipação parcial.

Menciona a teoria da distribuição dinâmica do ônus da prova, agora positivada no artigo 373, § 1º do Novo Código de Processo Civil, para apoiar a ideia de que o ônus da prova incumbe a quem tem melhores condições de produzi-la, diante das circunstâncias fáticas presentes no caso concreto. De acordo com o caso em tela, entende não restar dúvida de que a necessidade de comprovar o alegado é da autuante, sendo que esta deixou de fazer, pois, sem os documentos e as informações, não há como a autuada se defender adequadamente.

Discorre acerca do princípio da não cumulatividade, argumentando que não há como provar a observância desta técnica pelo fiscal, causando dúvidas e incertezas quanto ao lançamento do crédito tributário da forma como se apresenta, haja vista que não se faz presente, nos autos, os elementos que comprovem a sua legalidade, conforme determina a legislação de regência, inclusive, não se sabe se o fiscal observou o critério de exclusão da base de cálculo do imposto, quando da presença de mercadorias isentas ou sujeitas ao regime da substituição tributária. Outrossim, também não se tem notícia, se o fiscal operou a compensação daquele imposto que foi devidamente recolhido pela autuada, ou ainda, se compensou aquele tributo recolhido antecipadamente pelo sujeito da operação, que no caso, seria o fabricante, se produto originado diretamente destes, ou dos seus distribuidores ou importadores, tudo, conforme dispõe a legislação. Ademais, também não há como saber se o autuante concedeu os créditos das operações e aquisições de mercadorias tributadas.

Por outro lado, alega também ser necessário que seja observado o critério da dupla visitação, o qual evidenciará a verdade dos fatos aqui alegados, bem como comprovará que os recolhimentos,

quando devidos, foram realizados, não havendo, em relação aos fatos geradores da autuação, nenhum tributo a ser exigido sob a responsabilidade do contribuinte, ora autuada/impugnante.

Diante de tudo aqui ventilado, conclui não haver dúvidas de que a autuação fiscal se mostra frágil e que, no decorrer do processo, a verdade dos fatos será evidenciada para comprovar as alegações aqui postas.

Ante o exposto, requer:

- a) o recebimento desta impugnação e a imediata suspensão da exigibilidade do crédito tributário;
- b) deferimento da presente impugnação;
- c) produção de provas por todos os meios de direito permitidos, inclusive diligências, por parte da autuante, para sanear as lacunas apontadas nesta impugnação.

Outrossim, pugna pela ANULAÇÃO do auto de infração fiscal.

Termos em que, pede e Espera Deferimento.

Às folhas 106/112, a autuante presta informação fiscal, oportunidade em que tece as seguintes considerações.

Destaca que a defesa, em suas alegações, não apresenta argumentos objetivos que questionem os valores auditados e comprove que os valores apurados não estão corretos.

Quanto à alegação de que os valores não estão devidamente comprovados, quando da sua apresentação (pela autoridade fazendária via Dt-e), assegura que foram entregues todas as planilhas comprobatórias, conforme pode ser confirmado à pág. 77, em tipo PDF que permite a análise.

Quanto à alegação da necessidade de “DUPLA VISITAÇÃO”, afirma que não é pertinente, uma vez que a fiscalização trabalha com as informações entregues pelo contribuinte, em meios magnéticos, cuja produção são de sua inteira responsabilidade, ressaltando que a EFD é obrigação acessória instituída pelo RICMS.

Quanto ao “CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA”, rejeita tal alegação, fazendo referência à documentação entregue.

Considerando as alegações apresentadas, afirma que mantém os valores apurados uma vez que o Sujeito Passivo não constituiu provas elucidativas nem comprobatórias para modificação dos valores auditados, devidamente apresentados em planilhas gravadas no CD (pág. 75).

Por fim, esclarece que o trabalho foi feito utilizando a documentação entregue pelo contribuinte à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, que é de sua inteira responsabilidade.

Pelo exposto, considerando que o processo está revestido das formalidades essenciais, entende, salvo melhor juízo, que o Auto de Infração em questão, deva ser julgado PROCEDENTE.

Esse é o relatório.

## VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade por falta de documentação comprobatória das infrações, não merece acolhida, pois o processo se encontra devidamente instruído com os demonstrativos (impressos e em mídia digital), nos quais há o detalhamento de cada uma das operações que ensejaram o presente lançamento.

De fato, o exame dos autos revela que a autoridade fiscal anexou os demonstrativos de débito impressos, conforme folhas 12/54. Neles, há informações detalhadas relativas a CNPJ e Estado de origem, data da operação, número do documento fiscal, código e descrição da mercadoria, CFOP e demais elementos quantitativos que permitem compreender a metodologia utilizada para apuração do *quantum debeatur*.

Tal cuidado, da autuante, repetiu-se relativamente a todas as infrações levantadas, inexistindo motivos que respaldem a alegação defensiva neste ponto.

Ainda em preliminar, quanto à alegação de nulidade por ausência de dupla visitação, não merece, igualmente, acolhida, pois, embora a Lei Complementar 123/06 assegure esse direito às empresas optantes pelo Simples Nacional, tal procedimento não se aplica à fiscalização do ICMS, conforme se extrai da leitura do art. 55, § 1º da LC 123/06, abaixo reproduzido.

*“Art. 55. A fiscalização, no que se refere aos aspectos trabalhista, metrológico, sanitário, ambiental, de segurança, de relações de consumo e de uso e ocupação do solo das microempresas e das empresas de pequeno porte, deverá ser prioritariamente orientadora quando a atividade ou situação, por sua natureza, comportar grau de risco compatível com esse procedimento.*

*§ 1º Será observado o critério de dupla visita para lavratura de autos de infração, salvo quando for constatada infração por falta de registro de empregado ou anotação da Carteira de Trabalho e Previdência Social – CTPS, ou, ainda, na ocorrência de reincidência, fraude, resistência ou embaraço à fiscalização.*

...”

Ademais, o Sujeito Passivo não é mais, desde 2017, optante pelo Simples Nacional, conforme consta dos sistemas Sefaz/BA.

Ainda em preliminar, especificamente no que se refere à Infração 03, a conduta infratora foi descrita como *“Efetuou recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. ...”*.

Os autos dão conta de que o Sujeito Passivo teria praticado a infração mencionada ao longo do exercício de 2020, mais especificamente, em todos os meses desse exercício (vide folhas 02/03).

Não há, todavia, nos autos, qualquer demonstrativo analítico (IMPRESSO OU EM MÍDIA) que detalhe as operações de aquisição de mercadorias ao longo do exercício citado (2020), mas apenas um demonstrativo analítico relativo ao exercício de 2019 (folhas 37/45), cujos valores coincidem com os montantes lançados nos meses de 2020.

Dado o erro na atribuição da competência relativa aos débitos lançados, não há outro caminho, a não ser nulificar a presente infração, vez que não é possível alterar *in pejus* o demonstrativo sintético desta infração, por força do quanto disposto no art. 156 do RPAF/99, abaixo reproduzido.

*“Art. 156. Ocorrendo evidência de agravamento da infração ou necessidade de lavratura de outro Auto de Infração, deverá o órgão julgador representar à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal.”*

Entendo, por conseguinte, que a Infração 03 é nula.

No mérito, a Infração 01 foi descrita como *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais. ...”*. O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando necessidade de refazimento do demonstrativo de débito para evidenciar a alíquota aplicada.

Tal afirmativa, todavia, não guarda correlação com as provas do processo, haja vista que o demonstrativo acostado pela autuante explicita e individualiza a alíquota adotada na ação fiscal em exame. No mais, o Sujeito Passivo traz alegações genéricas, sem qualquer especificação.

A alegação defensiva de que a maioria dos produtos são isentos não favorece a tese defensiva, nesta infração, pois a cobrança do imposto se deu, exatamente porque o contribuinte apropriou-se de crédito relativamente a mercadorias cujas saídas subsequentes se encontram de alguma forma desoneradas, desoneradas.

Assim, fica mantida a Infração 01.

Quanto à Infração 02, a conduta infratora foi descrita como “*Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. ...*”. O Sujeito Passivo nada alegou, de forma específica.

O exame do demonstrativo de débito revela tratar-se de poucas operações de aquisição de itens originários dos estados de São Paulo e do Espírito Santo. Quanto a essas aquisições, não há o que se questionar, pois tais mercadorias se revelam como itens de escritórios, tais como bobinas, papéis para impressora, etc.

Há, todavia, uma operação de aquisição feita dentro do Estado da Bahia, relativa à Nota Fiscal nº 284809. Trata-se de nota fiscal emitida pela empresa Indiana veículos, localizada na Avenida Antônio Carlos Magalhães, Salvador/BA, hipótese em que não cabe exigir-se o diferencial de alíquotas.

Assim, excluo tal documento do demonstrativo de débito, reduzindo o valor lançado para R\$ 2.619,47, conforme demonstrativo abaixo.

MÊS	ICMS
mar/17	R\$ 73,78
out/17	R\$ 1.145,48
jan/18	R\$ 211,29
mai/18	R\$ -
jun/18	R\$ 322,14
ago/18	R\$ 531,16
dez/18	R\$ 335,62
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 2.619,47</b>

Do exposto, julgo PROCEDENTE EM PARTE o auto de infração, em conformidade com o demonstrativo abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS
1	R\$ 8.852,56
2	R\$ 2.619,47
3	R\$ -
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 11.472,03</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração 170623.0001/22-9, lavrado contra **COMERCIAL ARAGÃO LTDA. - EPP**, devendo ser intimado o Sujeito Passivo a efetuar o pagamento do imposto no montante de R\$ 11.472,03, acrescido das multas de 60%, previstas no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a” da Lei 7.014/96, além dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de dezembro de 2023.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR